

# Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

## Tax proceedings in the case of tax avoidance

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Doradca podatkowy, członek Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, pracownik naukowy na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, ORCID: 0000-0002-2256-4558

### Streszczenie

Wprowadzenie do polskiego prawodawstwa klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania miało na celu zapobieganie tworzeniu sztucznych konstrukcji nakierowanych na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją ustawy, a także z celem i istotą regulacji podatkowych. Unikanie opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu podatku. Postępowanie klauzulowe wszczyna lub przejmuje na wniosek organu podatkowego do dalszego prowadzenia Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS). W trakcie tego postępowania może on zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada), która jest niezależnym eksperckim ciałem doradczym. Opinia Rady ma zapewnić ochronę interesów zarówno państwa, jak i uczestników obrotu gospodarczego.

Słowa kluczowe: klauzula, unikanie opodatkowania, Rada, opinia.

### Abstract

The introduction of the anti-avoidance clause into the Polish legislation was aimed at preventing the construction of artificial structures aimed at achieving tax benefits contrary to the intention of the Act, contrary to the purpose and essence of tax regulations. Tax avoidance consists in particular in the abuse of tax preferences and thus obtaining a financial advantage resulting from a reduction in the tax burden or even obtaining a tax refund. Clause proceedings are initiated or taken over by the Head of the National Revenue Administration at the request of the tax authority for further conduct. In the course of these proceedings, it may seek the opinion of the Anti-Tax Avoidance Council, which is an independent expert advisory body. The Council's opinion is intended to ensure the protection of both the interests of the state and economic participants.

Keywords: clause, tax avoidance, Council, opinion.

## 1. WPROWADZENIE

Pojęcie „unikania opodatkowania” znalazło miejsce w naukach zarówno prawnych, jak i ekonomicznych, a także w naukach społecznych<sup>1</sup>. Tym terminem najczęściej określa się działania podatników, które mają na celu zmniejszenie obciążenia podatkowego w sposób legalny, dzięki wykorzystaniu metod i środków dozwolonych przez prawo podatkowe<sup>2</sup>. Kiedy natomiast podatnik uchyla się od opodatkowania, wykonuje czynności zakazane przez prawo, co oznacza, że jego zachowanie jest sprzeczne z literą prawa i w konsekwencji następuje złamanie owego prawa<sup>3</sup>. W obu przypadkach prowadzi to do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej ich eliminacji. Unikanie opodatkowania obejmuje jedną czynność lub więcej połączonych czynności, których celem lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania był sztuczny<sup>4</sup>. Zadaniem organu podatkowego jest ocena

skutków podatkowych czynności i stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, tzn. takiej, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

Unikanie opodatkowania może polegać na wykorzystywaniu instytucji i konstrukcji dopuszczonych przez prawo, często utożsamiane jest z wykorzystywaniem luk w prawie w celu optymalizacji podatkowej, a prowadzi do zmniejszenia wpływów budżetowych. Przepisy służące do ograniczenia tego zjawiska mają za zadanie zapewnienie przestrzegania konstytucyjnej zasady równości prawa. Równocześnie jednak każdy podatnik jest uprawniony do układania swoich stosunków w taki sposób, by płacić jak najniższe podatki, ale wyłącznie w sytuacji, gdy prawo przewiduje możliwość wyboru sposobu działania przez podatnika<sup>5</sup>.

Pojęcia unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania często używane są zamiennie, a postawy podat-

ników mające na celu minimalizację (eliminację) obciążenia podatkowego określone są jako: optymalizacja podatkowa, strategie podatkowe, arbitraż podatkowy, łagodzenie wysokości podatków (ang. *tax mitigation*), planowanie podatkowe, zarządzanie podatkami, a nawet jako oszustwo podatkowe czy obejście przepisów prawa podatkowego. Podkreślić należy, że w poszczególnych systemach podatkowych różnie kształtują się i różnie są nazywane instytucje dotyczące nielegalnego/legalnego obniżenia podatku bądź uchylania się od opodatkowania<sup>6</sup>.

Poszczególne działania podatników w ramach tzw. optymalizacji podatkowej także doczekały się bogatego nazewnictwa, np.:

- 1) ang. *tax shelter*, czyli porozumienie mające na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych, zwykle sztuczne i związane ze zjawiskiem unikania opodatkowania;
- 2) ang. *tax-loss harvesting* lub ang. *tax-loss selling*, czyli ochrona dochodów podatkowych związanych z określonymi aktywami poprzez realizację straty na innych aktywach;
- 3) ang. *tax umbrella*, czyli uzyskanie ochrony przez spółkę mającą straty z lat poprzednich w związku z możliwością rozliczenia zysków ze stratą w latach następnych;
- 4) ang. *tax swap, bed & breakfast, crystallization* lub *wash sale*, czyli transakcje, których przedmiotem są aktywa, zwykle akcje, sprzedawane i natychmiast odkupywane w celu wykazania papierowego zysku lub straty.

## 2. KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Zjawisko unikania opodatkowania spotkało się z reakcją prawodawcy, który na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup> wprowadził do polskiego systemu podatkowego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Na tej podstawie Szef KAS uzyskał instrument umożliwiający mu zbudowanie na potrzeby podatkowe stanu faktycznego, jaki by zaistniał, gdyby podatnik nie stworzył sztucznej struktury. W literaturze podkreśla się, że przyjęte rozwiązanie nie gwarantuje faktycznej ochrony praw podatnika, brak jest bowiem instytucjonalnego rozwiązania, które „chroniłoby te prawa przed arbitralnością Szefa KAS”<sup>8</sup>.

W celu złagodzenia arbitralności regulacji dotyczących klauzuli ustawodawca zdecydował się na powołanie Rady<sup>9</sup> oraz wprowadzenie instytucji opinii zabezpieczających, które w założeniu powinny zwiększyć pewność i przewidywalność rozstrzygnięć oraz zagwarantować podatnikom możliwość wyprzedzającego potwierdzenia zasadności gospodarczej podejmowanych czynności, na wzór porozumienia w sprawie cen transferowych lub wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

## 3. WSZCZĘCIE LUB PRZEJĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO PRZEZ SZEFA KAS

Zgodnie z art. 119g § 1 o.p. Szef KAS wszczyną postępowanie podatkowe lub – w drodze postanowienia – w całości lub w części przejmuje na wniosek organu podatkowego do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
  - 2) określenia wysokości straty podatkowej,
  - 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
  - 4) odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrano lub pobrano a niewpłacono oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrano przez płatnika,
  - 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy
- może być wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli.

Przejęcie toczącego się postępowania następuje w drodze niezaskarżalnego postanowienia doręczanego stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu lub organowi kontroli celno-skarbowej. Przejęcie może dotyczyć zarówno całości, jak i tylko części sprawy, co organ winien wskazać w tym postanowieniu. W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostaje wyznaczony zakres, w jakim Szef KAS będzie prowadził to postępowanie. Tak przejęte kontrole (podatkowe lub celno-skarbowe) ulegają zawieszeniu z urzędu, a organ przejmujący jednocześnie wszczyną w takich sprawach postępowanie podatkowe. Do zawieszonych w ten sposób kontroli nie stosuje się przepisów art. 201 § 3 i art. 205 § 2, co oznacza, że podatnikowi nie służy już prawo do kwestionowania zawieszenia kontroli (zażalenie na postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania) ani prawo do kwestionowania odmowy podjęcia zawieszonych kontroli (zażalenie na postanowienie odmawiające podjęcia zawieszonych postępowania) – w perspektywie także przed sądem administracyjnym, co uzasadniono względami ekonomiki procesowej i brakiem ryzyka naruszenia praw procesowych kontrolowanego w tym względzie<sup>10</sup>. Przyjąć należy – przez odwołanie się do zasad ogólnych – że zarzuty w tym względzie można będzie zgłaszać w treści środka odwoławczego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma być stosowana przez wydanie decyzji w sprawie ustalenia lub określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy albo w innej sprawie „wymiarowej”. Kompetencja Szefa KAS obejmuje wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Szef KAS w toku postępowania (na podstawie analizy materiału dowodowego lub w związku ze złożoną korektą) stwierdzi brak przesłanek zastosowania klauzuli, wówczas umorzy postępowanie w sprawie stosowania klauzuli albo przekaze sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. W takim przypadku wymiar zobowiązania podatkowego (jednak bez stosowania klauzuli) będzie mógł zostać orzeczony w decyzji właściwego organu podatkowego lub organu kontroli celno-skarbowej na zasadach ogólnych. Przejęcie może dotyczyć również tylko spraw, gdzie zachodzi prawdopodobieństwo zastosowania klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

W przypadku podatków pozostających we właściwości samorządowych organów podatkowych Szef KAS może natomiast wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe, co wy-

maga wniosku właściwego organu (wójta, burmistrza, prezydenta miasta). Może także przejąć kontrolę podatkową wszczętą wcześniej przez samorządowy organ podatkowy. Nie może zaś wszcząć takiego postępowania. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, ponieważ przyznanie samorządowym organom podatkowym uprawnień do zainicjowania wszczęcia lub przejęcia postępowania jest wyrazem respektowania autonomii finansowej samorządu terytorialnego.

W przypadku przejęcia postępowania podatkowego od samorządowego organu podatkowego Szef KAS może zobowiązać ten organ w wyznaczonym terminie, nie dłuższym jednak niż 2 miesiące od dnia doręczenia wystąpienia, do zajęcia stanowiska co do zebranego w sprawie materiału dowodowego i udostępnić mu akta sprawy. Rozwiązanie to ma zapewnić z jednej strony czynny udział w sprawie organowi samorządowemu, a z drugiej – dodatkowo poznanie jego poglądu na sprawę i wpływ ewentualnego rozstrzygnięcia na poziom dochodów budżetowych. Ustawa nie rozstrzyga, w jakiej formie organ powinien zająć stanowisko i czy jest ono wiążące dla Szefa KAS. Przyjąć więc należy, że ocena ta nie jest w żaden sposób wiążąca i stanowi jedynie rodzaj stanowiska przesyłanego do jego wiadomości o charakterze informacyjnym.

Wniosek organu podatkowego o przejęcie postępowania powinien zawierać oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie do możliwości zastosowania klauzuli wraz ze wskazaniem korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia. Z akt postępowania oraz ze zgromadzonych dowodów powinno jednoznacznie wynikać, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Warunek ten jest priorytetową wytyczną, jaka musi być przedstawiona we wniosku, aby Szef KAS przejął wnioskowaną sprawę do dalszego prowadzenia. Pomyślna weryfikacja przesłanek skutkuje przejęciem sprawy przez Szefa KAS. Częściowe przejęcie sprawy wiąże się natomiast z wyłączeniem pozostałej części akt i ich zwrotem do wnioskodawcy (organu, który złożył wniosek), by mógł on kontynuować postępowanie w innym zakresie.

Przed przejęciem postępowania Szef KAS może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności, tj. zwrócić mu akta sprawy z zaleceniami, czy też przekazać same zalecenia. Powinno to nastąpić przed wydaniem postanowienia o przejęciu sprawy, instytucja ta ma bowiem służyć do uzupełnienia braków postępowania, by ostatecznie potwierdzić zasadność zastosowania w nim klauzuli.

Jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym ze zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p., Szef KAS przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową do dalszego prowadzenia. Podkreślić jednak trzeba, że samo przejęcie sprawy nie gwarantuje jej dalszego prowadzenia przez Szefa KAS, który takie postępowanie może umorzyć w drodze decyzji. W razie braku przesłanek akta postępowania zostają zwrócone właściwemu organowi podatkowemu. Szef KAS może bowiem

odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż klauzula przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

W sprawie przekazania postępowania wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie i organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. Wydaje się, że przyjęte rozwiązanie podyktowane było liczbą potencjalnych spraw o dużym stopniu skomplikowania, które mogą być rozpatrywane na tak wysokim szczeblu oraz dotyczyć istotnych transakcji i problematycznych stanów faktycznych.

Szef KAS kończy wszczęte lub przejęte postępowanie wydaniem decyzji, w której określa lub ustala wysokość zobowiązania z pominięciem skutków sztucznego działania podatnika. W decyzji należy także wskazać, że kwoty te zostały ustalone lub określone z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Od tej decyzji podatnikowi przysługuje odwołanie.

W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. Szef KAS przekazuje przejętą kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. Przekazanie sprawy lub przejętej kontroli celno-skarbowej właściwemu organowi podatkowemu następuje na podstawie postanowienia, które doręcza się stronie i organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane. W sprawach nieuregulowanych w rozdziale 2 „Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania” działu IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” stosuje się przepisy działu IV „Postępowanie podatkowe” o.p.

Decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli nie można nadać rygoru natychmiastowej wykonalności, chyba że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

W przypadku gdy stroną postępowania podatkowego jest spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna, która została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją o odpowiedzialności współników tychże podmiotów (wspólnika spółki cywilnej, jawnej oraz komplementariusza w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej) za zaległości podatkowe związane z pozbawieniem spółki korzyści podatkowej.

W toku postępowania podatkowego określonego w rozdziale 2 działu IIIa o.p. albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego organ podatkowy pierwszej instancji może ustanowić zabezpieczenie na majątku podatnika. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS, po spełnieniu przesłanek ogólnych, o których mowa w art. 33 o.p. Opinia ta nie jest jednak wiążąca dla organu podatkowego i nie można jej zaskarżyć.

Zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, gdy:

- 1) istnieje uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane;
- 2) podatnik podejmuje czynności uszczuplające jego mienie (zbywa mienie, przez co zmierza do pokrzywdzenia wierzycieli).

Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie wszczęcia lub przejęcia postępowania, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości (art. 119j § 1 o.p.).

Zgodnie z art. 119j § 2 o.p. w terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek, o których mowa w § 1, Szef KAS, w drodze postanowienia, zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa powyżej, nie stosuje się przepisu o tajemnicy skarbowej.

Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, związane z realizacją uprawnień, o których mowa w art. 119j § 1 o.p., należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia. Termin ten nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na okres, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe.

#### 4. OPINIA RADY

W toku postępowania Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a o.p. Opinia tego niezależnego eksperckiego ciała doradczego może być wydana na etapie postępowania w pierwszej instancji, kiedy uprawniony do złożenia wniosku jest wyłącznie ten organ, jeśli dostrzega on uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli lub postępowania odwoławczego<sup>11</sup>. W ustawie przewidziano (art. 119i o.p.), że Rada może się zwrócić do strony oraz do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której wystąpił on o wydanie opinii. Strona i Szef KAS z własnej inicjatywy mogą przedłożyć swoje stanowisko na piśmie, a strona może także dostarczyć dodatkowe dokumenty.

Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie zastosowania klauzuli Szef KAS ma obowiązek zasięgnąć opinii Rady, o czym niezwłocznie informuje stronę. Decyzja organu pierwszej instancji powinna zawierać pouczenie o prawie do złożenia wniosku o opinię i mimo braku wniosku podatnika aż do zakończenia postępowania organ może wystąpić do Rady z takim wnioskiem. Uzyskanie opinii nie jest jednak obligatoryjne.

Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a o.p., lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa KAS oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik.

Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a o.p. w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględnie większością głosów w obecności co najmniej

połowy składu Rady. Kieruje się przy tym przesłankami, czy opisany we wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania bądź ich nie spełnia, a zatem czy w przedstawionym stanie faktycznym są spełnione bądź nie są spełnione warunki zastosowania w sprawie art. 119a o.p., o których mowa w art. 119b o.p.

Termin na wydanie opinii przez Radę wynosi 3 miesiące. Jego prekluzyjny charakter uzasadniany był tym, że opiniowanie sprawy przez Radę jest neutralne dla biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego nie przerywa ani w żaden sposób nie przedłuża. Opinię Rady wydaną z uchybieniem powyższemu terminowi organ podatkowy pomija.

#### 5. PODSUMOWANIE

Unikanie opodatkowania stanowi zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych. Możliwość zasięgnięcia opinii Rady zarówno na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, jak i na etapie postępowania odwoławczego wprowadziła do polskiego systemu zwalczania unikania opodatkowania standardy zapewniające podatnikom wysoki stopień bezpieczeństwa prawnego, wypracowane wcześniej w innych krajach. Podkreślić należy, że poziom ochrony interesów państwa i uczestników obrotu gospodarczego wymaga starannego wyważenia. Stąd też klauzula nie powinna być używana do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny, a jej stosowanie winno stanowić rozwiązanie o charakterze wyjątkowym i pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi zjawiska te są zwalczane.

#### Przypisy

- 1 Por. A. Werner, *Adekwatność sytuacji prawopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce*, Warszawa 2013, s. 178 i nast.
- 2 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 293.
- 3 J. Gluchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 54.
- 4 Definicja zawarta w art. 119a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: o.p.).
- 5 A. Werner, *Istota unikania opodatkowania*, w: *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018, s. 13 i nast.
- 6 Zob. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 9.
- 7 Dz.U. poz. 846.
- 8 Por. A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli «Ave Cesar morituri te salutant»*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 14.
- 9 Szerzej: J. Glumińska-Pawlic, *Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, red. W. Gajewski, Warszawa 2017, s. 59-71.
- 10 Zob. szerzej: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, red. L. Etel, wydanie elektroniczne, Warszawa 2022.
- 11 Szerzej: J. Glumińska-Pawlic, dz. cyt., s. 59-71.

#### Bibliografia

#### Literatura

Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.

- Glumińska-Pawlic J., *Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, w: *Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania – zagadnienia wybrane*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli «Ave Cesar morituri te salutant»*, „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 10.
- Gomułowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, red. L. Etel, wydanie elektroniczne, Warszawa 2022.
- Werner A., *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce*, Warszawa 2013.
- Werner A., *Istota unikania opodatkowania*, w: *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.